

SENTENCIA N° 221 /19

Expte. N° 725/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de Marzo de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge E. Posse Ponessa (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada “**PALOMINO ISABEL DE LOS ANGELES S/ RECURSO DE APELACION**”. Expte. N° 725/926/2017 (Expte. D.G.R. N° 49911/376/S/2016) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. Que a fs. 19/20 del Expte. D.G.R. N° 49911/376/S/2016, la Sra. ISABEL DE LOS ANGELES PALOMINO, CUIT N° 23-22283794-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3202/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/08/17 (fs. 15). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una sanción de multa de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. -anticipos 01 a 06/2016- del Impuesto para la Salud Pública.

La apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- la nulidad de las actuaciones en razón de no haber sido notificada del sumario instruido, viéndose así privada de ejercer su derecho de defensa;
- que la resolución que recurre expresa que fue notificada de la instrucción del sumario el día 26/08/2016, lo que nunca existió, por lo que iniciará las acciones pertinentes;
- que si bien se encuentra registrada en el sistema impositivo, se debe a la imposibilidad de darse de baja, por tener saldo negativo y
- que a mediados del 2015, como consecuencia de un siniestro que padeció un dependiente, dejó de ejercer la actividad, por lo que considera que no le corresponde ser sujeto pasivo del tributo.

Por todo ello, solicita se revoque la resolución apelada y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fs. 01/03 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-respecto a la nulidad por falta de notificación del sumario N° L1/S/571/2016, que el mismo fue notificado conforme el procedimiento establecido en el art. 116 del C.T.P.; la notificación fue recepcionada en el domicilio fiscal declarado por una persona que se identificó como titular, conforma consta a fs. 02 del Expte. D.G.R. N° 49911/376/S/2016;

-no se advierte el supuesto vicio en el procedimiento de notificación del sumario instruido;

-la notificación se realizó en debida forma y día hábil, debiendo rechazarse dicho planteo;

-el sumario instruido cumple con la descripción precisa de los hechos y antecedentes que justifican su emisión, señalando expresamente el impuesto, los anticipos y monto omitido, así como la norma legal aplicable a la infracción endilgada y el plazo legal establecido para oponer defensa, sin que la circunstancia de no haber hecho uso del mismo lo autorice a solicitar la nulidad del procedimiento;

-que la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06/2016 – Impuesto para la Salud Pública- a sus vencimientos; conducta que encuadra en el tipo legal previsto en el art. 82º del CTP y

-de las constancias de autos conforme surge de Formulario F.901 y consulta de datos adicionales obrantes a fs. 06/07, la contribuyente registra alta en el Impuesto para la Salud Pública en fecha 04/06/2012, sin cese alguno a la fecha, por lo que resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas.

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto en base a las consideraciones que anteceden y confirmar la multa impuesta.

D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

D. JORGE E. POSSE PONESCA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

D. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

III. A fs. 9/10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 725/17, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia y a fs. 13/15 corre Sentencia N° 645/18 solicitando como Medida para Mejor Proveer que la D.G.R. informe a este Tribunal si la contribuyente Palomino Isabel de los Ángeles presentó declaración jurada del impuesto para la Salud Pública, correspondiente a los anticipos 01 a 06/2016 hasta el día 31/07/2017 en el marco de lo dispuesto en el art. 7 inc. b último párrafo de la Ley 8873/9013.

Lo que fue contestado por la Autoridad de Aplicación a fs. 18/19 del Expte. de cabecera informando que la Sra. Palomino no presentó las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto para la Salud Pública –anticipos 01 a 06/2016, conforme surge del estado de cuenta del Sistema SARET XXI que se adjunta. Quedando así las presentes actuaciones en condiciones de resolver.

IV. Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

Mediante Sumario N° L1/S/00000571/2016 -notificado el 26/08/2016-, la Autoridad de Aplicación instruyó sumario a la apelante en los términos del art. 123° del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 82° (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto para la Salud Pública - períodos 01 a 06/2016-.

Ante la falta de contestación por parte de la contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 3202/17 de fecha 24/08/2017, le impone una sanción de Multa por \$40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, la contribuyente interpone Recurso de Apelación.

Respecto al agravio formulado por la Sra. Palomino sobre la nulidad de la notificación del sumario instruido, estimo que le asiste razón a la D.G.R. en cuanto

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 725/926/2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 11

sostiene la legalidad de dicha notificación. Ello en virtud, que fue realizada conforme lo dispuesto en el inc. 2) del art. 116 del C.T.P. (la notificación se realizó en el domicilio fiscal declarado por la contribuyente). En consecuencia corresponde desestimar este agravio.

Aclarado lo anterior y entrando al análisis de la cuestión de fondo que motivó el dictado de la resolución en crisis, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R., el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 82º primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: *"(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)"*.

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. Es por ello, que no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSÉ PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la D.G.R., por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

Debo expresar, que en la causa no se encuentra controvertida la comisión de las infracciones formales que originaron la sanción, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar al contribuyente por el ilícito cometido.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 3202/17. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: "Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales" (art. 70°).

El art. 104° establece: "Que los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que el Código Tributario o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a: "(...) 9). *Cumplir con aquellos deberes formales que establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de las facultades que legalmente le son propias (...)*".

El art. 75° de dicha norma dispone que: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 78°. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor".

A los fines de fijar las bases sobre las que se resolverá el caso, resulta atinado resultar que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (art. 47 Ley 4.537, modificada

Jf. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Jf. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 725/926/2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 11

por Ley 6.311). Es decir, que el acto se presume dictado de conformidad al ordenamiento jurídico. Se trata de una presunción legal iuris tantum que lo acompaña mientras no sea desvirtuada por prueba en contrario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo reiteradamente que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en el marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, donde la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

El sistema sancionatorio estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes procura, no ya la punición del remiso sino que se encamina a la obtención de una meta superior, cual es la de generar una conciencia de cumplimiento y asistencia al fisco en su tarea recaudadora. De allí, que la ley propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema de apercibimientos y estímulos, para inducir a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas (Dictamen del Procurador General de la Nación, Fallos: 314:1376).

El derecho tributario penal posee características propias, que lo distinguen del derecho penal general, ya que en su terminología las infracciones a los deberes formales en sentido lato, tienen la naturaleza jurídica de las contravenciones y para su configuración no requieren de la prueba del ánimo ni el eventus dammi (cfr., García Vizcaíno, Derecho Tributario, T. IIº, pág. 404).

Del texto del art. 82º de Código Tributario, se advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas inconductas frente a las obligaciones formales reside en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales radica en la falta de cumplimiento adecuado de la obligación por parte del obligado, ello con independencia de la calificación que pudiera hacerse respecto de su conducta.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es decir, nos enfrentamos a sanciones de tipo objetivo que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, sin importar las razones de la falta o existencia de un eximente o atenuante, extremos que en su caso, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

En este caso, no hay duda alguna que corresponda sancionar la conducta infraccional del contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible.

VI. A pesar de no haber sido planteado por la contribuyente, estimo que corresponde analizar la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

La actividad punitiva de la Administración exige de su parte, no solo la adecuación de las circunstancias acaecidas al supuesto de hecho previsto por la norma, sino también, en el caso en que la regla deja abierto cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción, la congruencia y proporcionalidad de la pena que se impone a partir de la razonable adecuación y consideración entre la trascendencia de la conducta debida y la efectivamente desplegada por el obligado, teniendo en miras las particulares circunstancias de hecho que rodean a ésta última.

Acorde a lo establecido en el citado art. 82° del Código Tributario de Tucumán, el incumplimiento de los deberes formales habilita a la administración a imponer una multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siempre que se trate de infracciones primarias.

Conforme lo enunciado por reiterada jurisprudencia y doctrina en la materia, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho, determinar el quantum de la sanción, no es ilimitado pues tiene un ámbito que no puede ser excedido. Se trata de una potestad infra legem que obliga al órgano administrativo a respetar la finalidad de la ley, la proporcionalidad y la razonabilidad de la sanción,

Dr. JOSE ALBERTO HEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE FONSESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 725/926/2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 11

que hacen precisamente a su legitimidad. Lejos de atentar contra el normal y adecuado ejercicio de tal potestad discrecional, solo procura mantener la actividad de la Administración dentro de la estricta juridicidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que la misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales.

Miguel S. Marienhoff sostiene que "La evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería irrito por inconstitucional" (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964). Dicho autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

Queda claro que la DGR acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. Tal es así que a fs. 4 y 10 del Expte. D.G.R. N° 49911/376/S/2016 y fs. 19 del Expte. de cabecera, obran estados de cuentas de la contribuyente en el Impuesto para la Salud Pública, en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos), por los periodos 01 a 06/2016 que resultan exigibles. Considero que no, puesto que al fijar aquella penalidad, la Autoridad de Aplicación no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria del contribuyente aplicándole 75 veces el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.N. J. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto a los Ingresos Brutos a cada uno de estos anticipos.

Como ya se ha dicho, el art. 75° del C.T.P., dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la autoridad de aplicación, merece la consideración de su parte de no solo la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del remiso, elemento en el que no parece haber reparado la D.G.R. al imponer la penalidad al apelante.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un pronunciamiento de fecha 20/07/2005 (Lexis Nba 70019286) sostuvo que: "(...)este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez(...)".

Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y, en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (conf. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala Iaa, Frigorífico Paso de Los Libres, SA. 31/10/1995).

En virtud de lo expresado y conforme lo establece el art. 162° del C.T.P.: "El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)", estimo que corresponde RECALCULAR el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82° del C.T.P.-, quedando graduada en \$2.700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (veinte) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento correspondiente a los períodos 01 a 06/2016 del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Impuesto para la Salud Pública, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82º del C.T.P. por los motivos expuestos . Así lo propongo.

El Vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente PALOMINO ISABEL DE LOS ANGELES CUIT N° 23-22283794-4, contra la Resolución N° M 3202/17 de fecha 24/08/2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$2700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (veinte) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento correspondiente a los períodos 01 a 06/2016 del Impuesto para la Salud Pública , por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82º del C.T.P. por los motivos expuestos.

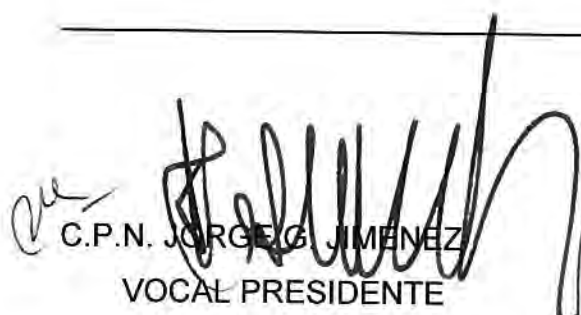
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

HACER SABER

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL